



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 18. September 2008 gemäß § 295a BAO, betreffend Investitionszuwachsprämie 2003, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom *2.7.2004* setzte das Finanzamt die von der Berufungswerberin (kurz Bw.) geltend gemachte Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 vom geltend gemachten Betrag abweichend fest. Nach einer Außenprüfung der Bw. erging mit Ausfertigungsdatum *18.9.2008* ein weiterer, auf § 295a BAO gestützter Bescheid, mit dem die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 um xxx € (Nachzahlung) niedriger festgesetzt wurde. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein müssten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssten daher zumindest mehr als die Hälfte der Nutzungsdauer im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden. Es sei festgestellt worden, dass Fahrzeuge vor Ablauf der Hälfte der Nutzungsdauer aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien und daher die Investitionszuwachsprämie abzuändern sei. Das vorzeitige Ausscheiden der Wirtschaftsgüter stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar, weshalb die bisherige Festsetzung der Prämie nach dieser Bestimmung abzuändern gewesen sei.

Gegen diesen Bescheid wurde am 10.10.2008 Berufung erhoben und beantragt, „den angefochtenen Bescheid aufzuheben“ sowie „einen neuen Bescheid zu erlassen, in denen den Berufungsgründen vollinhaltlich stattgegeben wird“. In der (nachgereichten) Begründung wurde – stark verkürzt – ausgeführt, dass von den prämienbegünstigten Investitionen des Jahres 2003 im Prüfungszeitraum Anlagen mit Anschaffungskosten von xxx.xxx € aus dem Betriebsvermögen der GmbH ausgeschieden seien. Bei diesen Wirtschaftsgütern sei die – analog zu den Vorjahren – mit vier Jahren angesetzte Nutzungsdauer zur Hälfte noch nicht verstrichen gewesen.

In § 108e EStG 1988 befindet sich keine Behaltebestimmung. Die Spruchpraxis des UFS sei unterschiedlich. Der VwGH habe zwar in seinem Erkenntnis vom 20.4.2006, 2005/15/0156, ausgeführt, dass es nicht auf den Augenblick der Anschaffung oder Herstellung ankomme, sondern auf einen längeren Zeitraum abzustellen sei. Der Gerichtshof habe aber völlig offen gelassen, was darunter zu verstehen sei.

Das Finanzamt habe jene Investitionen rückwirkend als nicht prämienbegünstigt eingestuft, die innerhalb der halben Nutzungsdauer wieder aus dem Anlagevermögen ausgeschieden seien. Die vom Finanzamt angewandte Betrachtungsweise (mindestens halbe Nutzungsdauer) führe bei Wirtschaftsgütern mit einer langen Nutzungsdauer (wie zB Kraftwerken, Staudämmen usw.) zu unbrauchbaren Ergebnissen.

Das Abstellen auf eine Mindestbehaltedauer sei nicht sachgerecht. Die Missbrauchsbestimmungen der BAO würden ausreichende Möglichkeiten bieten, unerwünschte, steuerlich motivierte Gestaltungen hintanzuhalten. Anlagenabgänge aus betriebswirtschaftlichen Gründen seien jedenfalls keine dem Missbrauchstatbestand zu unterwerfenden Geschäftsfälle.

Der Großteil der Anlagenabgänge sei in den letzten Monaten der ersten Hälfte der Nutzungsdauer erfolgt. Wäre eine Mindestbehaltefrist im Gesetz verankert (und nicht erst durch eine bis heute nicht eindeutige Judikatur von der Finanzverwaltung „angewandt“ – gemeint wohl: „geschaffen“) – worden, so hätte der Unternehmer die einzelnen Fahrzeuge und Anhänger um wenige Monate länger behalten. Ein Verkauf nach 25 Monaten anstatt nach 22 Monaten würde zwar einen geringfügig niedrigeren Verkaufserlös und höhere Wartungskosten bedeuten. Der Kostennachteil wäre jedoch nie so groß, dass er den Vorteil einer steuerfreien Prämie in Höhe von 10% der Anschaffungskosten ausgleichen könnte.

Den bisherigen investitionsfördernden Bestimmungen des EStG 1988 sei immer das System einer explizit geregelten Behaltefrist zugrunde gelegen. Da der Gesetzgeber bisher immer eindeutige Behalteregeln verwendet bzw. bei zeitnahen Bestimmungen explizit wieder verwendet habe, sei davon auszugehen, dass im Bereich des § 108e EStG 1088 bewusst darauf

verzichtet worden sei. Eine „interpretative Schöpfung“ sei daher – vor diesem Hintergrund – unzulässig.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Die Kürzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 295a BAO betraf die folgenden 17 Sattelzugmaschinen (Beilage 1d der Niederschrift über die Schlussbesprechung), deren Nutzungsdauer bei der Außenprüfung auf fünf Jahre erhöht worden war (Pkt. 2 der Niederschrift):

Wirtschaftsgüter mit Zugang, Abgang und Nutzungsdauer in Monaten:

Zugang (Monat/Jahr)	Zugang - Anzahl der WG	Abgang (Monat/Jahr)	Abgang - Anzahl der WG	Nutzung (in Monaten)
05/2003	23	01/2005	10	21
06/2003	11	01/2005	1	20
09/2003	3	01/2005	2	17
10/2003	4	08/2005	3	23
11/2003	1	01/2005	1	15

Die strittigen Wirtschaftsgüter wurden somit zwischen 38,33% (23 Monate) und 25% (15 Monate) einer Nutzungsdauer von fünf Jahren im Betrieb verwendet und sodann an die seinerzeitige Lieferantin verkauft (bezogen auf die von der Bw. ursprünglich angesetzte Nutzungsdauer von vier Jahren handelt es sich um 47,92% bzw. 31,25% der Nutzungsdauer).

Zur Erhöhung der Nutzungsdauer wurde (unter Pkt. 2 der Niederschrift) die Feststellung getroffen, mit der Lieferantin sei teilweise vereinbart worden, dass die Sattelzugmaschinen nach 24 Monaten – dh. nach der Hälfte der von der Bw. angesetzten Nutzungsdauer (siehe Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 7 Rz 56) – zu einem bestimmten Preis zurückgenommen würden. Auf den vereinbarten Rücknahmepreisen hätten auch alle anderen Rückverkäufe „basiert“.

2.) Für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern kann eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung *im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG) abgesetzt werden* (§ 108 Abs. 1 EStG 1988, eingefügt durch das HWG 2002, BGBl. I 155/2002).

Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 gilt ua. die Bestimmung des § 108e EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.

3.) Eine Behaltefrist, wie sie zB der Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG aF) vorgesehen hatte, kannte und kennt § 108e EStG 1988 nicht (Parlamentarische Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen, 3037/AB XXII. GP zu Punkt 5. der Anfrage 3077/J XXII. GP; *Herzog*, RdW 2002, 682 [683]). Der Ansicht, dass eine – im Gesetz nicht enthaltene und vom Gesetzgeber in Kenntnis vergleichbarer Regelungen ganz offenkundig bewusst nicht normierte – Behaltefrist dessen ungeachtet der Anordnung entnommen werden könne, wonach die Anschaffungs- oder Herstellungskosten „im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt werden“, kann nicht näher getreten werden (glA *Thunshirn/Untiedt*, SWK 2004, S 69; *Hödl*, SWK 2008 S 80; siehe auch *Quantschnigg*, ÖStZ 2003, 140; aA dagegen *Zorn* in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 108e Tz. 3). Es genügt (von Missbrauchsfällen abgesehen), wenn das Wirtschaftsgut dem abnutzbaren Anlagevermögen eines Betriebes – objektiv nachvollziehbar – zugeführt wird, als ein solches Wirtschaftsgut in Nutzung genommen wird und der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach einer Gewinnermittlungsart ermittelt, die dem Wertverzehr nach Maßgabe der Regelungen der §§ 7 und 8 EStG 1988 Rechnung trägt (vgl. *Quantschnigg*, ÖStZ 2003, 239). Ein weiter reichender Regelungsgehalt kann der Bestimmung nicht entnommen werden.

4.) Die Investitionszuwachsprämie war als Anreiz für Investitionszuwächse gedacht. Die Investitionstätigkeit sollte aus konjunkturellen Gründen „angekurbelt“ werden. Dem entsprechend bleibt die Prämie erhalten, wenn das Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zugeführt wurde, nach der Zuführung aber Unwägbarkeiten (zB Schadensfälle) eingetreten sind, die zum Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen geführt haben. Unschädlich ist des Weiteren eine Veräußerung des Gesamtbetriebs nach Ablauf des Jahrs der Gelindmachung der Prämie (*Zorn* in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 108e Tz. 4). Es wäre unverständlich, wenn sich für die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens andere Rechtsfolgen ergeben sollten als für die Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter eines Betriebs in einem Zug (Betriebsveräußerung; § 24 EStG).

5.) Muss es aber – nach dem Wortlaut wie auch nach dem Zweck des Gesetzes – als ausreichend angesehen werden, dass das (prämienbegünstigte) Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen des Betriebs des Steuerpflichtigen zugeführt wird und tatsächlich in Betrieb genommen wird (dies bildet eine Anspruchsvoraussetzung für die Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 EStG), erweist sich die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Rechtsansicht als mit dem Gesetz – und nur dieses stellt für den Unabhängigen Finanzsenat im gegebenen

Zusammenhang eine zu beachtende Rechtsquelle dar – nicht vereinbar. Zutreffend wies die Bw. darauf hin, dass jeglicher Anhaltspunkt dafür fehlt, bei Wirtschaftsgütern mit langer Nutzungsdauer in gleicher Weise auf die Hälfte der Nutzungsdauer abzustellen wie bei Wirtschaftsgütern mit geringer Nutzungsdauer (EStR 2000 Rz. 8217a, *gültig ab 1.2.2007 bis 15.6.2008*) bzw. bei solchen Wirtschaftsgütern eine Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen von *vollen vier Wirtschaftsjahren* zu fordern (EStR 2000 Rz. 8217a, *gültig ab 16.6.2008*).

6.) Dass sich die Investitionszuwachsprämie im Laufe der Zeit als für den Haushalt des Bundes wesentlich belastender herausgestellt hat, als dies vorerst angenommen wurde (Parlamentarische Anfragebeantwortung, 3037/AB XXII. GP, eingelangt am *27.7.2005*), stellt keinen hinreichenden Grund dafür dar, die im Gesetz enthaltenen Anspruchsvoraussetzungen verschärfend auszulegen. Die Normierung einer Behaltefrist wurde für entbehrlich gehalten. Dies bedeutet aber, dass der Gesetzgeber nicht der Annahme war, dass es der Zweck der Investitionszuwachsprämie (Ankurbelung der Investitionstätigkeit) erfordern sollte, dass die Wirtschaftsgüter über einen Zeitraum von *zumindest* der Hälfte der Nutzungsdauer dem Anlagevermögen des investierenden Steuerpflichtigen zugehören sollten. Wäre er von dieser Voraussetzung ausgegangen, hätte er sie – neben zahlreichen anderen (hier nicht weiter bedeutsamen) Voraussetzungen – in das Gesetz aufgenommen.

7.) Die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter müssen zwar – nach der Entscheidung des VwGH vom 20.4.2006, [2005/15/0156](#) – zum „längerfristigen Einsatz im Betrieb *bestimmt* sein“. Dies zwingt jedoch (noch) keineswegs zu der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden (Richtlinien-)Ansicht. Die in der zitierten Entscheidung referierte Voraussetzung trifft auf jegliches *Anlagevermögen* zu: Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen setzt voraus, dass ein Wirtschaftsgut dazu *bestimmt* ist, dem Betrieb dauernd zu dienen. Anlagegüter dienen der fortgesetzten betrieblichen Nutzung, wobei sich der Nutzungszeitraum erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (VwGH 25.6.1998, [96/15/0251](#); zum Umlauf vermögen gehören dagegen jene Wirtschaftsgüter, „deren betrieblicher Zweck nicht im *längerfristigen Gebrauch*“, sondern im Verbrauch besteht, wobei Verbrauch insbesondere vorliegt, wenn die Wirtschaftsgüter zur Veräußerung bestimmt sind). Für die Frage der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen eines Betriebs kommt es entscheidend darauf an, ob das Wirtschaftsgut dazu *bestimmt* ist, dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens dauernd zu dienen. Es kommt somit auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes an (VwGH 22.2.2007, [2006/14/0022](#)). Keine andere Auslegung erfordert der Wortlaut des § 108e Abs. 1 EStG.

8.) Die bereits zitierte Parlamentarische Anfragebeantwortung des Bundesministers für Finanzen weist in *dieselbe* Richtung. Zur Begründung dafür, weshalb im Gesetzestext keine Behaltefrist vorgesehen wurde, wurde darin ausgeführt: „Allerdings kann die Inanspruchnahme einer Investitionszuwachsprämie immer nur einmal für ein und dasselbe Wirtschaftsgut erfolgen. Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Weiterveräußerung kurz nach der Anschaffung erworben werden, stellen kein Anlagevermögen sondern Umlaufvermögen dar. Die Anschaffung eines solchen Wirtschaftsgutes ist daher von der Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie ausgeschlossen“.

9.) Das Gesetz enthält keine Regelung des Inhalts, dass die Wirtschaftsgüter des Vergleichszeitraums über eine bestimmte Zeit dem Betrieb des Steuerpflichtigen gedient haben. Es kommt ausschließlich darauf an, dass es sich um ungebrauchte (neue), körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens handelt (arg. „*diese* Wirtschaftsgüter“). Sind an die im Vergleichszeitraum angeschafften Wirtschaftsgüter aber *dieselben* Voraussetzungen anzulegen wie an die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter, wäre auch bei diesen Wirtschaftsgütern (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) zu fordern, dass sie zumindest die Hälfte der Nutzungsdauer im Betrieb verwendet werden (eine Konsequenz, die – soweit ersichtlich ist – nirgendwo gezogen wird). An die Qualifikation der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter höhere Anforderungen zu stellen als an jene des Vergleichszeitraums, erschiene widersprüchlich und nicht sachgerecht (vgl. *Quantschnigg*, ÖStZ 2003, 140, Pkt. 2 zur Besonderheit der Zuwachsprämie gegenüber den bisherigen Konzepten).

10.) Nicht zu überzeugen vermag die Ansicht, wonach es beim Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG aF) einer Behaltefrist *bedurfte*, weil über die Geltendmachung des Freibetrags stets abschließend im Bescheid über die Veranlagung bzw. Gewinnfeststellung des Jahrs der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts abgesprochen wurde, während eine zu Unrecht geltend gemachte Investitionszuwachsprämie in richtiger Höhe mit Bescheid nach § 201 BAO festzusetzen ist (§ 108e Abs. 5 EStG). Wie die Bw. ausführt, hatte auch die seinerzeitige Investitionsprämie eine Behaltefrist (§ 8 IPrG), wenngleich diese Prämie im Bedarfsfall ebenfalls nach § 201 BAO festzusetzen war (vgl. Hofstätter-Reichel, EStG 1972, § 10 Tz. 20).

11.) Der Regelung des § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann daher (entgegen *Zorn*, SWK 2007, S 22) die Bedeutung einer Behaltefrist nicht „beigelegt“ werden. Auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 25.2.2009, RV/0588-S/08, in der im Wesentlichen dieselbe Rechtsauffassung vertreten wurde, sei ergänzend verwiesen (<https://findok.bmf.gv.at/findok/>). Dass gegen diese Entscheidung Amtsbeschwerde zur Zl. 2009/15/0082 erhoben wurde, steht der vorliegenden Entscheidung über die am 10.10.2008 eingebrauchte Berufung nicht entgegen.

12.) Die Bw. hat für sämtliche Wirtschaftsgüter Absetzung für Abnutzung für mehrere Wirtschaftsjahre in Anspruch genommen, zB bei der Position 1 zwei Jahresbeträge und einen Halbjahresbetrag, bei der Position 3 zwei Halbjahresbeträge und einen Ganzjahresbetrag. Die Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter wurden damit bei einer von der Bw. angesetzten Nutzungsdauer von vier Jahren zu 50% bzw. zu 62,5% abgesetzt, bei einer vom Prüfer ange setzten Nutzungsdauer von fünf Jahren immerhin noch zu 40% bzw. zu 50%.

Abschreibung der Wirtschaftsgüter im Verhältnis zur gesamten Nutzungsdauer

Zugang (Monat/Jahr)	Abgang (Monat/Jahr)	AfA gem. § 7 EStG in Jahres- beträgen:	ds. in % der AK bei einer ND von 4 Jahren:	ds. in % der AK bei einer ND von 5 Jahren:
05/2003	01/2005	2 1/2	62,5%	50%
06/2003	01/2005	2 1/2	62,5%	50%
09/2003	01/2005	2	50%	40%
10/2003	08/2005	2 1/2	62,5%	50%
11/2003	01/2005	2	50 %	40%

13.) Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben. Es bedurfte keines Eingehens auf die Frage, ob es sich beim Ausscheiden von Wirtschaftsgütern, für die Investitionszuwachsprämie bescheidmäßigt festgesetzt worden war, um ein Ereignis iSd § 295a BAO handelt. Die Rückwirkung von Ereignissen müsste sich bereits aus den Abgabenvorschriften (hier: § 108e EStG 1988) ergeben; sie müsste im Tatbestand angelegt sein.

Innsbruck, am 3. Juni 2009